

KAYITDIŞI EKONOMİNİN ÖNLENMESİNDE VERGİ DENETİMİNİN ROLÜ ve ÖNEMİ

ROLE AND IMPORTANCE OF TAX AUDIT IN THE PREVENTION OF SHADOW ECONOMY



Ufuk ÜNLÜ*

ÖZ

Kayıtdışı ekonomi, her ÷lkede gör÷len ve yine her ÷lkenin asgari seviyeye dñŐürmeye çalıŐtıŐı en önemli ekonomik sorunlardan biri olarak kabul edilmektedir. KarŐılaŐılan sorunların yabıt idari s÷reçlerin incelenip kullanılan denetim sistemi, idarenin hem kendini hem de dıŐ çevreyi kontrol edebilmesini saŐlayan bir fonksiyon olarak karşımıza çıkmakta ve bu noktada kayıtdışı ekonominin önlenmesinde özellikle vergi denetiminin önemi sıklıkla vurgulanmaktadır. Ekonomideki kayıp ve kaçaklarla mücadele edilmesi veya önlenmesinde vergi denetiminin rolü yadsınamaz bir gerçektir.

Anahtar Kelimeler: Kayıtdışı Ekonomi, Yarı Kayıtlı Ekonomi, Vergi Denetimi, Vergi Bilinci.

JEL Sınıflandırması Kodları: K34, M42, H29

ABSTRACT

A shadow economy is a common problem in almost every country and is one of the main economic problems that is tried to be minimised. Tax audits function as a tool to monitor administrative processes and to control both itself and its surrounding environment, and therefore the importance in the prevention of shadow economies is often emphasised. The role of tax audit in the fight against loss and evasions in the economy is an undeniable truth.

Keywords: Shadow economy, semi-shadow economy, tax audit, tax consciousness

JEL Classification Codes: K34, M42, H29

* E. Başbakanlık Baş MüfettiŐi, ufukunlu@basbakanlik.gov.tr
Ünlü, U. (Ocak 2019). Kayıtdışı Ekonominin Önlenmesinde Vergi Denetiminin Rolü ve Önemi, *Vergi Raporu*, 232, (279-289).

GİRİŞ

Kayıtdışı ekonominin sifıra indirilmesi mümkün değildir. Ancak idareye düşen görev en az kayıtdışı ekonomi ile ülke yönetimini sağlamaktır. Bunun da en birincil şartı, etkin ve verimli bir vergi denetiminin sağlanmasıdır. Çünkü kayıtdışı ekonomide vergi kayıpları önemli bir büyüklüğe sahiptir. Vergi kayıpları azaltılarak, kayıtlı ekonominin hacmi büyütülebilir.

Kayıtdışı ekonominin önlenmesinde vergi denetiminin rolü ve öneminin konu edinen çalışmamızda, kayıtdışı ekonomi ve vergi denetimi kavramları, tanımları, amaçları ve özellikleri bakımından incelenmiş, ardından kayıtdışı ekonomi ve vergi denetimi arasındaki ilişkiye yer verilmiştir. Bu çalışmada mevzuat hükümlerine neredeyse hiç yer verilmemiş olup, özellikle akademik alanda yapılan ve literatüre katkıda bulunan eserlerden yararlanılmıştır.

1- KAYITDIŞI EKONOMİ

Bu bölümde kayıtdışı ekonominin tanımı, unsurları ve kayıtdışı ekonominin nedenleri başlıklar halinde ele alınmıştır.

1.1- Kayıtdışı Ekonominin Tanımı

Kayıtdışı ekonomi, geniş ve dar anlamda olmak üzere iki farklı kapsamda ele alınabilir. Geniş anlamda kayıtdışı ekonomi, yasal olduğu kadar yasadışı (uyuşturucu ticareti, kadın ticareti, kumar, silah kaçakçılığı gibi) faaliyetleri içerirken dar anlamda kayıtdışı ekonomi, yasal ve belgeye bağlanmamış iktisadi faaliyetleri içine almaktadır.¹ Vergi idaresi açısından ise kayıtdışı ekonomi;

iktisadi faaliyetlerden vergi idaresinin bilgisi dışında bırakılan ve vergi kaçırma amacı olan tüm faaliyetlerdir.²

Kayıtdışı ekonomi her ülkede farklı şekillerde ortaya çıkan ve farklı niteliklere sahip olan bir ekonomi türüdür. Bu farklılık nedeniyle kayıtdışı ekonomi kavramı açıklanırken ve sınıflandırmaya tabi tutulurken, birçok farklı kavram kullanılmıştır. Bunlar arasında, “yeraltı ekonomisi”, “gizli ekonomi”, “ikinci ekonomi”, “paralel ekonomi”, “gölge ekonomi”, “enformel (resmi olmayan) ekonomi”, “illegal ekonomi” ve “vergi dışı ekonomi” kavramları sıralanabilir. Kayıtdışı ekonomiyi ifade eden bu kavramlardan bir kısmı daha genel ekonomik faaliyetleri içerirken, bir kısmı ise, kayıtdışı ekonominin yalnızca içeriğindeki bir bölümü ifade etmektedir. Örneğin, yeraltı ekonomisi, gizli ekonomi kayıtdışı ekonomiyle paralellik gösteren bir üst tanımla ifade ederken, yasadışı ekonomi, kayıtdışı ekonominin içeriğindeki bir bölümü ifade etmektedir.³

Kayıtdışı ekonomi ile ilgili literatürdeki tanımlamalar aşağıdaki şekilde sıralanabilir;

- Derdiyok’a göre kayıtdışı ekonomi, Gayrisafi Milli Hasılayı bulmak için denenmiş yöntemlere göre tahmini güç, geliri ortaya çıkarması beklenen ekonomik çalışmaların ürünüdür.⁴
- Altuğ’a göre kayıtdışı ekonomi ya hiç belgeye bağlanmayarak ya da içeriği gerçeği yansıtmayan belgelerle, gerçekleştirilen ekonomik olayın (alım-satım), devletten ve işletme ile ilgili öteki kişilerden (ortaklardan, alacaklılardan, kazanca katılan işçilerden

¹ A. Bilen, (2008), Kayıtdışı Ekonomiyi Önlemede Muhasebe Meslek Mensuplarının Rolü ve Bir Anket Çalışması: Doğu Anadolu Bölgesi Örneği, Muhasebe ve Denetime Bakış, Ocak Sayısı, Sayı: 24, s.135.

² Ü. Gücenme, (2004), Kayıtdışı Ekonomi ile Mücadele ve Vergi Denetiminin Yeniden Yapılandırılması, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı: 23, s.23.

³ M. Akdeniz, (2010), Kayıtdışı Ekonominin Önlenmesinde Vergi Denetiminin Önemi ve Çözüm Önerileri, Niğde Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, s.4.

⁴ T. Derdiyok, (1993), Türkiye'nin Kayıtdışı Ekonomisinin Tahmini, Türkiye İktisat Dergisi, Sayı:14, s.61.

vb.) tamamen ya da kısmen gizlenerek, kayıtlı (resmi) ekonominin dışına taşmasıdır.⁵

- Şeker'e göre kayıtdışı ekonomi, devlet kesiminin gözetimi dışında ortaya çıkan bütün mali ve ekonomik işlemlerin sonucudur.⁶

Tüm bu tanımlamalardan yola çıkarak kayıtdışı ekonomiyi, herhangi bir belgeye dayanmayan, devletin resmi tutanaklarında kayıtlı bulunmayan ve piyasa aktörlerinden tamamen veya kısmen gizlenen ekonomik iş ve işlemlerin bütünü olarak tanımlayabiliriz.

1.2- Kayıtdışı Ekonominin Unsurları

Kayıtdışı ekonominin unsurları gelir elde edenler açısından genel olarak üç başlık altında sıralanabilir. Bunlar; yeraltı ekonomisi, yarı kayıtlı ekonomi ve kayıtlara hiç girmeyen ekonomidir.

1.2.1- Yeraltı (Underground) Ekonomisi

Yeraltı ekonomisi, sıkı denetim altına alınmış malların gizlice üretim ve/veya pazarlanması sonucu oluşan veya piyasa kanalı ile arz ve talebin olduğu ancak, sağlık, güvenlik, ahlâk vb. gibi nedenlerle üretim ve pazarlanması yasaklanmış olan ekonomidir.

Yeraltı ekonomisi Bagachwa tarafından üç grupta kategorize edilmiştir. Birincisi; yasal formlara uymayan gayri resmi (enformel) sektör, ikincisi; paralel ekonomi, üçüncüsü ise, kara ekonomidir. Bagachwa' ya göre yasadışı sektör, çok küçük ölçekli üretim birimleri ile mal ve hizmet üretim ve bölüşümünü kapsar. Bu ekonomik faaliyetler hem kentsel hem de kırsal kesimde işçiler veya bağımsız, kendi hesabına iş yapan

küçük ölçekli girişimcilerin yoğunlaştığı faaliyetler türündendir. Paralel ekonomilerde ise üretilen mal ve hizmetler doğası gereği yasalıdır. Fakat bu piyasa, üretim ve ticareti yasadışı olarak yapılmaktadır. Buradaki amaç, vergiden kaçınmak veya vergi kaçırmak olabilir. Kara ekonomilerde ise, söz konusu mal ve hizmetlerin üretimi ve dağıtımı devlet tarafından yasaklanmıştır. Aksi halde, cezai yaptırım gerektirir.⁷

Yeraltı ekonomisi kapsamında yer alan bu tür yasadışı faaliyetlerin kayda alınmasını sağlamak değil, gerçekleştirilmemesini sağlamak esastır. Bu sebeple "suç ekonomisi" olarak da nitelendirilebilecek yer altı ekonomisi, kayıt dışı ekonominin incelenmesinde esas olan vergi tabanının doğru olarak belirlenmesine ilişkin çalışmalarda yer almamaktadır.⁸

1.2.2- Yarı Kayıtlı Ekonomi

Kayıt dışı ekonomi çeşitleri arasında sayılabilecek bir diğer tür yarı kayıtlı ekonomi kavramıdır. Faaliyetlerin yasal çerçevede yürütüldüğü, ancak bu faaliyetlerden elde edilen gelirlerin büyük bir kısmının kayıt dışında kaldığı kişilerin faaliyetleri yarı kayıtlı ekonomi kapsamı içerisinde yer almaktadır.⁹ Yarı kayıtlı ekonomi, gelirlerin yasal olarak kayıtdışında bırakılması veya gelirlerin yasalara aykırı olarak kayıtdışına çıkarılması şeklinde gerçekleşir.

Yeraltı ekonomisi;¹⁰

- Gelir vergisi, katma değer vergisi veya diğer vergilerden,
- Sosyal güvenlik katkılarını ödemekten,
- Kanunla belirlenmiş yasal düzenlemelerden (asgari ücret, güvenlik standartları vb.),

⁵ O. Altuğ, (1999), Kayıtdışı Ekonominin Boyutları, Erciyes Üniversitesi İİBF Dergisi, Sayı:15, s.122.

⁶ H. N. Şeker, (1994), Hukuksal Yapısıyla Vergi İncelemesi, Beta Basım Yayım Dağıtım, İstanbul, s.23.

⁷ O. Şapçı, (2006), Türkiye'de Kayıtdışı Ekonomi ve Türkiye Ekonomisindeki Büyüklüğünün Tahmin Edilmesi (1980-2005 Dönemi Analizi), Dokuz Eylül Üniversitesi Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İzmir, s.1-2.

⁸ V. Uş, (2004), Kayıtdışı Ekonomi Tahmini Yöntem Önerisi: Türkiye Örneği, Türk Ekonomi Kurumu, s.4.

⁹ Ş. Aydemir, (1995), Kayıt Dışı Ekonomi Üzerine (I), Vergi Dünyası Dergisi, Sayı: 161, s.73.

¹⁰ M. Kanlı, (2007), Dolaylı Vergiler ve Kayıtdışı Ekonomi, Marmara Üniversitesi Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, s.6.

- İstatistikî amaçlı anketlerin ve idari formların doldurulması gibi idari işlemlerden kaçınmak, gibi nedenlerle kamu otoritelerinden saklanan bütün yasal üretimlere karşılık gelmektedir.

1.2.3- Kayıtlara Hiç Girmeyen Ekonomi

Bazı ekonomik faaliyetleri yürütenler, vergi idaresinin bilgisi dışında faaliyet gösterebilmektedirler. Bu kişilerin vergi idaresinde herhangi bir kayıtları da yoktur. Bu tarz faaliyetleri yürüten kişilere dünya genelinde rastlamak mümkündür. Özellikle büyük kentlerde daha sıkça görülen bu mükelleflere; sokak sanatçıları, hamallar, işportacılar, iş takipçileri, belli bir işyeri olmaksızın küçük çapta imalat ve ticaret yapanlar, küçük çaplı tamir bakım işleriyle uğraşanlar, evde bakım temizlik gündelikçileri, evde ders verenler ve inşaat işçileri örnek olarak gösterilebilir.¹¹

1.3- Kayıtdışı Ekonominin Nedenleri

Oranları farklı da olsa her ülkede kayıtdışı ekonominin varlığından söz edilebilir. Kayıtdışı ekonominin nedenleri ülkeden ülkeye farklılık gösterebilir. Bunda ülkelerin gelişmişlik düzeyi de oldukça önemlidir.

Ekonomisi gelişmiş ülkelerde kayıtdışılık ve bunun nedenleri özellikle vergisel ve işgücü piyasasına yönelik birtakım uygulamalar gibi faktörler tarafınca belirlenmekte olup, gelişim göstermekte olan ülkelerde bu etkenler ile birlikte ekonomiyi etkisi altına alan nüfusuna artması ve kente göçün artması gibi demografik unsurlar da neden olmaktadır. Gelişimini tamamlamış ve hala gelişmekte olan ülke ekonomilerinde kayıtdışılığın meydana gelmesindeki etken, girişimci kişilerin teşebbüsleri hakkında bilinçsizce uyguladıkları kar ve zarar

yorumudur. Girişimciler, kayıt dışında fiillerde bulunarak vergi, lisans tutarları ve sosyal güvenlik yükleri vb. maliyet unsurlarını aşağıya çekme yolunu seçebilirler. Ayrıca, kayıtdışı ekonomi seçeneğini maliyetleri aşağı çeken yapıyla birlikte kamu hizmetlerinden fayda elde etmeme ve kayıt altında çalışan işletmelerle çalışmama gibi maliyetleri yükselten bir tarafı da söz konusudur.¹²

Andrews, Sanchez ve Johansson'a göre, davranışsal açıdan bakıldığında kayıt dışı ekonomi içerisinde yer almak; işletmeler, çalışanlar ve tüketiciler açısından elde edilebilecek fayda ve maliyet ve yakalanma durumunda ortaya çıkacak yükümlülükler doğrultusunda değerlendirilebilir. Çeşitli faktörler kayıt dışı kalma eğilimlerini yönlendirmektedir. Bunlar işletmelerin özellikleri, piyasa yapısı, sosyal normlar, uygulanan politikalar ve bu faktörlerin birbirleriyle etkileşimi olarak değerlendirilebilir.¹³

Kayıtdışı ekonominin oluşmasına ilişkin nedenler beş grupta kategorize edilebilir;

Mali Nedenler; vergi oranlarının yüksekliği ve vergiye karşı direnç, vergi mevzuatında yapılan sık değişiklikler, vergi yükü adaletsizliği, vergi affı, vergi mevzuatında yer alan muafiyet ve istisnalar, muhasebe hizmetlerinin yetersizliği, vergi idaresi ve denetimden kaynaklanan nedenler

Ekonomik Nedenler; gelişmişlik düzeyi, işsizlik, yüksek enflasyon, gelir dağılımı adaletsizliği, küreselleşme, işletme büyüklükleri

Siyasal Nedenler; oy kaybı, popülist politikalar, kırtasiyecilik

Psikolojik Nedenler; kayıtdışı faaliyetlerden alınan duygusal tatmin, kamu harcamalarından duyulan endişe

Sosyal Nedenler; Toplumun ahlaki değerleri, göç, nüfus artışı, eğitim düzeyi.

¹¹ F. Yurdakul, (2014), Almanya'da Kayıt Dışı İstihdamla Mücadele Politikaları ve Uygulamalarının Yabancı İşgücüne Etkilerinin Değerlendirilmesi, Çalışma Ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı, Yurtdışı İşçi Hizmetleri Uzmanlık Yeterlilik Tezi, s.9.

¹² S. Aslanoğlu, (2008), Türkiye'de Kayıtdışı Ekonomi ve Kayıtdışı Ekonomiyi Azaltmaya Yönelik Çözüm Önerileri, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı:39, s.200.

¹³ F. Yurdakul, a.g.t., s.11-12.

2- VERGİ DENETİMİ

Bu bölümde ele alınan konular; vergi denetimi kavramı, vergi denetiminin amacı ve özellikleridir.

2.1- Vergi Denetimi Kavramı

Vergi, kamu hizmetlerine harcanmak üzere devletin, yerel yönetimlerin yasalara göre doğru- dan doğruya ya da kimi maddelerin, hizmetlerin fiyatları üstüne ekleyerek dolaylı yoldan yurttaş- lardan topladığı paradır. Denetim ise bir faaliye- tin sonuçlarının mümkün olduğu kadar planlara uygun olmasını sağlamak amacıyla standartlar konması, elde edilen sonuçların bu standartlarla karşılaştırılması ve uygulamaların plandan ayrıl- dığı noktalarda düzeltme önlemlerinin belirlen- mesi olarak tanımlanabilir.¹⁴

Söz konusu iki kavramın birleşimi olarak vergi denetimi, idarenin hem kendisinin hem de vergi mükelleflerinin vergi uygulamasına uyup uymadıklarını tespit etmeye, varsa hataların gi- derilmesine, vergi ziyayı durumunda öngörülen cezaların uygulanarak vergi kaçırmanın caydırıcı- lığına yönelik faaliyetlerin bütünüdür.¹⁵

Baytar vergi denetiminin tanımsal özelliklerini aşağıdaki şekilde maddeler halinde sıralamıştır;¹⁶

- Vergi denetimi, arayıcı ve bulucudur.
- Vergi denetimi, bir hesap denetimidir,
- Vergi denetimi, hukuki bir denetimdir,
- Vergi denetimi, yaptırımcı bir niteliğe sa- hiptir,
- Vergi denetimi, tarafsızdır,
- Vergi denetimi, kamusal nitelikli bir dene- timdir.

Vergi denetimi vergi idaresi tarafından yapılan iki temel işlemde oluşur. Bunlardan birincisi; vergi yasaları ve vergi yükümlülerinin, vergi iş- lemlerinin tam olarak kavraması yönünde yapı- lanlardır. İkincisi ise vergi mükelleflerinin ve ver- gi idaresinin güncel vergi sistemi çerçevesine ne kadar uygun davrandığını tespittir. Vergi denetimi ayrıca, kamusal ve özel denetim olarak da ince- lenilmektedir. Kamusal denetim; kamu dene- tim organlarıncı yapılan denetimi ifade etmekte olup; özel denetimden kasıt ise, SMMM ve YMM adı altında düzenlenen meslek mensuplarıncı yapılan denetimdir.¹⁷

2.2- Vergi Denetiminin Amacı

Vergi denetiminin amaçları mali, hukuki, ekonomik ve sosyal olmak üzere dört gruba ay- rılmaktadır.

2.2.1- Mali Amacı

Vergi denetimi vergi ve ceza olarak devlete ek kazanç olanağı sağlamaktadır. Denetimlerin etkin ve geniş olması, diğer vergi mükellefleri- nin beyanlarının arttırılması şeklinde de ek gelir oluşturmada, ayrıca vergi kayıp ve kaçakçılığına yönelenlerin cezalandırılması yoluyla da bu vergi mükellefleri potansiyel vergi kayıp ve kaçığına eğilimi olanlar açısından caydırıcı olmaktadır. Vergi denetimi sayesinde, vergi oranları yüksel- tilmeden de toplam vergi gelirlerinde artış sağ- lanmakta olup bu şekilde hem vergi mükellefle- rinde bıkkınlık yaşanmazken devlet de gelirlerini yükseltmiş olmaktadır.¹⁸

¹⁴ U. Ünlü, (2014), Türkiye'de Teftiş Mekanizması ve Kurumsallaşması, Adalet Yayınevi, s.4.

¹⁵ G. O. Yaraşlı, (2005), Türkiye'de Vergi Reformu, Başbakanlık Basımevi, Ankara, s.247.

¹⁶ Y. Baytar, (2006), Kayıtdışı Ekonomi ile Mücadelede Dikey Denetim Yöntemi, Çukurova Üniversitesi Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Adana, s.75.

¹⁷ Ö. M. Büyükoç, (2017), Türkiye'de Vergi Denetiminin Kayıt Dışı Ekonomi Üzerindeki Etkisi, İstanbul Ticaret Üniversitesi Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, s.2.

¹⁸ İ. A. Acar, M. Merter, (2004), Türkiye'de 1990 Sonrası Dönemde Vergi Denetimi ve Vergi Denetiminde Etkinlik Sorunu, Maliye Dergisi, S.147, s.6.

2.2.2- Hukuki Amacı

Vergi denetiminin hukukiliği, vergi kanunlarının uygulanmasıyla doğrudan ilintilidir. Bununla beraber, yönetim birimlerinin etkin, düzenli ve adaletli bir biçimde çalışmaya sevk edilmeleri yanı sıra, personelin özlük haklarına ilişkin çarpıklıkların saptanıp gerekli önlemlerin alınması denetimle sağlanabilecektir. Bu suretle yükümlülerin, ödeme gücüne göre vergi vermeleri sağlanırken, işlerinin de adil ve yansız bir biçimde yürütülmesi temin edilmiş olacaktır. Ayrıca mükelleflerce bilinerek ve bilinmeyerek neden olunan vergi kayıp ve kaçakları, vergi adaletini bozucu sonuçlar meydana getirdiğinden, bu etkilerin giderilmesi de yine vergi denetimi ile sağlanabilecektir. Zira vergi kayıp ve kaçığının olması, dürüst mükellefi rahatsız edecek ve bunlar aleyhine, vergi kayıp ve kaçığına neden olan mükellef lehine, haksız rekabet unsuru teşvik görecektir. Bu da ancak, etkin bir vergi denetimi ile giderilebilir.¹⁹

2.2.3- Ekonomik Amacı

Kayıtdışının olduğu ekonomilerde kaynakların tahsisi kayıtdışı kalabilen sektörler lehine bozulur. Bu durum piyasa ekonomisinde hangi maldan ne miktarda üretileceğine karar verecek üretici ve tüketici kesimlerin kararlarını olumsuz yönde etkileyerek piyasaya sunulacak kaynakların etkinliğini azaltır.²⁰

Vergi denetiminin, kayıtdışı ekonomi ile mücadele etmek, enflasyonist etkileri ortadan kaldırmak gibi bir takım ekonomik amaçları bulunmaktadır. Ekonomik amaçlara ulaşmak için

yapılacak vergi denetimi sayesinde, kayıtdışına çıkacak gelirler tespit edilecektir. Aynı şekilde vergi kaçakçılığının yarattığı bütçe açıklarının neden olduğu enflasyonist etkiler de denetim sayesinde ortadan kalkabilecektir.²¹

Vergi denetiminin ekonomik amaçlarına ulaşabilmek için o ülkede öncelikle gelir dağılımının adaletli ve vergi denetiminin de sağlıklı olarak işliyor olması gerekmektedir. Genel olarak beyan esaslı büyük oranda geçerli olan vergi sistemlerinde, mükelleflerin beyan ettiği gelirlerinin doğruluğunun denetlenmesi gerekmektedir. Yapılacak bu denetimler, o ülkenin maliye ve ekonomik politikalarının başarısı için çok büyük önem arz etmektedir.²²

2.2.4- Sosyal Amacı

Vergi denetiminin sosyal amacını sağlamak için, vergi kaçakçılığı denetim yoluyla ne kadar azaltılırsa, gelir dağılımı üzerinde meydana gelecek olumlu etki de o oranda artacaktır.²³ Vergi denetiminin sosyal amacı kapsamında sosyal adalet, sosyal refah ve eşit gelir dağılımının sağlanması için fonksiyonlar icra eder.

2.3- Vergi Denetiminin Özellikleri

2.3.1- Hukuki Olması

Vergilendirmenin temel dayanağı anayasal düzenlemelerdir. Bu açıdan vergi konusu hukuk devleti ilkesinin bir gereği olarak en temel dayanağa sahiptir.

Vergi, resim, harç ve diğer mali sorumlulukların kanunla konulup ve kanunla kaldırıldığı gibi, değiştirilmesi ve uygulanması da belli kanunlara

¹⁹ A. Şaan, (2008), Türkiye'de Vergi Kaçakçılığının Önlenmesinde Vergi Denetiminin Etkinliği, Edirne Trakya Üniversitesi Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, s.42.

²⁰ G. O. Yaraşlı, a.g.e., s.156.

²¹ Tekin Fazıl, Ali Çelikkaya, (2007), Vergi Denetimi (2. Baskı), Ankara, Seçkin Yayınları, s.47.

²² Fatma Taş, (2007), Vergi Mükelleflerinin Kayıt Düzenine İlişkin Ödevleri, Maliye Dergisi, Sayı: 152, s.116.

²³ M. Bülent Aydın, (2006), Türkiye'de Kayıtdışı Ekonomide Vergi Denetiminin Önemi 2002-2007, İstanbul: Vergi Denetmenleri Derneği Yayını, s.60.

göre yapılmaktadır. Bununla beraber, vergi denetimleri de kanunlara dayanılarak yapılmaktadır.²⁴

Kanunlarımız vergi denetim yetkilerinin kapsamını Vergi Usul Kanununun 127-128-134-142. maddeleriyle oluşturmuştur. Bu da vergi denetimi yapmakla görevli olanlara olduğu kadar vergi mükelleflerine de bazı sorumluluklar vermiştir. Bu sorumluluklar şöyledir:²⁵

- Yoklamadan maksat, mükellefleri ve mükellefiyetle ilgili maddi olayları, kayıtları ve mevzuları araştırmak ve tespit etmektir.
- Yoklama, vergi dairesi müdürleri; yoklama memurları; yetkili makamlar tarafından yoklama işi ile görevlendirilenler; vergi incelenmesine yetkili olanlar ve gelir uzmanları tarafından yapılır.
- Vergi incelemesinden maksat, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak tespit etmek ve sağlamaktır.
- İhbar veya yapılan incelemeler dolayısıyla, bir mükellefin vergi kaçırdığına delalet eden emareler bulunursa, bu mükellef veya kaçakçılıkla ilgisi görülen diğer şahıslar nezdinde ve bunların üzerinde arama yapılabilir.

2.3.2- Tarafsız Olması

Vergi denetimi kavramı, objektif uygulanması gereken bir kavramdır. Bu denetimle hedeflenen, sadece devletin gelirini arttırmak değildir. Vergi denetimi gerçekleşirken, sorumlu kişi bunu aklından çıkarmamalı ve kamuya da mükellefe de eşit mesafede durmalıdır. Bu bağlamda denetimin iki sonucu olabilir. Bu sonuç hazine veya mükellef lehine olabilir. Bu iki durumda da hataların düzeltilmesi temel görev olmalıdır. Bu bağlamda Vergi Usul Kanununun 119-120-121. maddeleri uyarın-

ca ve düzenlemeler doğrultusunda eğer hazine borçlu çıkarsa ödemenin yapılması da vergi denetim sorumlusunun görev tanımı içindedir.²⁶

2.3.3- Yaptırım Gücünün Olması

Devlet, kamu hizmetlerini finanse etmek için hizmeti yaptığı mükelleflerden vergi ve benzeri yükümlülüklerle kaynak elde etmektedir. Mükelleflerin üzerlerine düşen bu borcu yerine getirmemeleri durumunda kanunlar çerçevesinde bazı yaptırımlarla karşılaşmaları kaçınılmazdır. Vergi idaresinin mükellefler karşısında izleyeceği stratejilerden en önemlisi de uyguladıkları yaptırımlarla faaliyetlerini güçlendirme girişimidir.²⁷ Dolayısıyla vergi denetiminin en önemli özelliklerinden biri gerek adli gerekse idari şekilde gerçekleştirilen yaptırım gücüne sahip olmasıdır.

2.3.4- Hesap Denetime Benzemesi

İşletmelerin mali tablolarının, ülkenin hukuki ve mali mevzuatı da dikkate alınarak, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine göre düzenlenmiş muhasebe kayıtlarından gerçekçi bir yaklaşımla hazırlanıp hazırlanmadığının saptanmasına yönelik inceleme ve rapora bağlama işlemi hesap denetimi olarak adlandırılmaktadır. Yapılan her hesap denetimi vergi incelemesi olmamakla beraber, daha önce sayılan nitelikleri de bünyesinde toplayan vergi denetimi, uygulanışı bakımından da bir hesap denetimi özelliği göstermektedir.²⁸

3- KAYITDIŞI EKONOMİNİN ÖNLENMESİNDE VERGİ DENETİMİNİN ÖNEMİ

Kayıtdışı ekonomiyle mücadele vergi denetimiyle yakından ilişkilidir. Bir başka ifade ile

²⁴ Y. Taşkın, (2010), Vergi Aflarının Hukuki Niteliği ve Gerekçeleri, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, Sayı: 2, s.124.

²⁵ Ö. M. Büyükkoc, a.g.t., s.6-7.

²⁶ Ö. M. Büyükkoc, a.g.t., s.7.

²⁷ A. Utkuseven, A. Gökbnar, (2005), Geçici Ekonomilerinde Vergi İdaresinin Yeniden Yapılandırılması Üzerine", Akademik Bakış, Uluslararası Hakemli Sosyal Bilimler E-Dergisi, Sayı:6, s.3.

²⁸ Ö. M. Büyükkoc, a.g.t., s.8.

vergi denetimi doğası gereği kayıtdışılığı kendisine hedef seçer. Türk vergi sistemi beyan esasına dayanmaktadır. Beyanların doğruluğunu ve vergilerin eksiksiz olarak ödenmesini sağlayan idari fonksiyon vergi denetimidir. Vergi denetimi, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve düzeltmek amacıyla yapılır. Vergi denetiminin, mükellef ve vergiyi doğuran işlemlerle ilgili araştırma, hata ve noksanlıkların tespit edilmesi ve eksikliklerin düzeltilmesini sağlama fonksiyonu bulunmaktadır. Bu fonksiyonunun yanında vergi ödemeyi yani kayıt dışılığın oluşmasını önleyici fonksiyonu da bulunmaktadır. Vergi denetiminin temel amacı kişileri yasalara uygun davranmaya yöneltmektir.²⁹ Kayıtdışı ekonominin önlenmesinde en etkin araç; ülkede geçerli olan kanunlara uyulup uyulmadığının denetlenmesidir. Gerçekleştirilecek denetim, işlemlerin yapıldığı anda olabileceği gibi, geçmişe yönelik de yapılabilmektedir. Yürürlükteki mevzuat tam layıkıyla hazırlanmış olsa ve en iyi idari düzen sağlanabilse bile güçlü bir denetim yapısı yoksa zaman içerisinde idari düzenin bozulmasına yol açmaktadır. Denetim, mevcut sistemin işlemlerini güvence altına alan ve zaman içerisinde bozulmasını engelleyen bir göreve sahiptir.³⁰ Ayrıca denetimin varlığı, mükellefleri kanunlara uygun hareket etmeye zorlayarak, kayıtdışılığı azaltma fonksiyonunu icra etmektedir. Denetimin başarısı ise aktif bir denetim sisteminin varlığı ile mümkündür.

Vergi denetimi, mükelleflerin beyanlarında geçen matrahların doğruluğu ve uygunluğunu saptamak olduğundan, kamu kaynaklarının tahsili ve kamu gelirlerinin düşürülmemesi açısından önemlidir. Vergi denetimi ile birlikte mükellefler bir yandan vergi yasalarına uymuş olacak,

bir yandan da devletin vergi gelirlerini yükseltecektir. Bu bağlamda, vergi denetimi ve vergi tahsilatı birlikte hareket eden kavramlardır. Nitekim kayıtdışılığı önleyebilecek en önemli unsur, sağlıklı ve aktif bir biçimde gerçekleştirilecek vergi denetimi olmaktadır. Bu bağlamda, vergi denetimi ile kayıt dışı ekonomi arasında ters yönlü bir ilişki vardır.³¹

Kayıtlı ekonomiyi cazip kılmak için oluşturulan yöntemlerin sağlıklı uygulanabilmesi açısından, kayıtdışı ekonomik faaliyetlerde bulunanların saptanması ve cezalandırma kapasitesinin güçlendirilmesi gerekmektedir. Denetimlerin daha etkin hale getirilmesiyle, mükelleflerin beyanlarının sürekli denetim altında bulundurulması, gerek kayıt dışında kalma gerekse kayıt altında olup eksik beyan güdüsü gibi dirençleri zamanla azaltacaktır. Denetim sonucunda ortaya çıkacak suçlara uygulanacak cezalar artırılarak, caydırıcılık özelliğine kavuşturulması gerekmektedir. Denetimler, cezalandırma amacından çok bilinçlendirme ve eğitime yönelik olarak yapılmalıdır. Bu sayede etkin bir denetim, yasalara uygun bir toplum yaratacağı için kayıp, kaçak en aza inecek, ekonomide yasalara uyanla uymayan arasındaki rekabet eşitsizliği de ortadan kalkacaktır.

Vergi denetimlerinde, denetim birimlerince ticari faaliyetlerin başlatılması ve yürütülmesi sırasında kullanılan ve kullanılması gereken tüm defter kayıt ve belgeler üzerinde gerekli incelemeler yapılması, hem kayıt dışı uygulamaları oluşmadan engelleyecek caydırıcı bir unsur olup, hem de kayıt dışı uygulamaların gerçekleştikten sonra, vergi denetimlerinde ortaya çıkmasına katkı sağlayacaktır. Bu bağlamda, belge düzeni, sürekli kontrol edilmesi gereken bir kavram olarak karşımıza çıkmıştır.³²

²⁹ M. Akdeniz, a.g.t., s.135.

³⁰ Y. Karakoç, (2004), Hukuki Nedenlerden Kaynaklanan Vergi Kayıp ve Kaçakları (Düzenleme-Uygulama-Yargılama), 19. Türkiye Maliye Sempozyumu, Antalya, s.103.

³¹ Ö. M. Büyükköç, a.g.t., s.44.

³² Ö. M. Büyükköç, a.g.t., s.45.

Kayıt dışılığın sağladığı avantajlardan yararlanmak isteyen vergi mükellefleri, vergi kaçakçılığı yaparken dört değişken üzerinden hareket etmektedirler. Bunlardan birincisi, bir vergi denetimi geçirme ihtimali, ikincisi beyan dışı kalan gelir sebebiyle ödenecek vergi cezasıdır. Üçüncü olarak mükelleflerin karşı karşıya oldukları marjinal gelir vergisi oranı sayılabilir. Son değişken ise mükelleflerin risk alma eğilimidir. Mükellefler, yakalanma ihtimaline göre ödeyecekleri vergi cezası, tam beyan yapmaları halinde ödeyecekleri vergi miktarından daha düşükse, vergi kaçırma eğiliminde olacaklardır. Denetim geçirme ve ceza görme ihtimali yüksek ise bu durumda da vergi kaçakçılığı düzeyi düşecektir.³³ Vergi denetimin etkin ve verimli bir şekilde yapılması halinde kayıtdışı ekonominin önemli bir kısmı kayıtlı ekonominin içine çekilebilecektir.

Öte yandan, kayıtdışı ekonomiyle mücadelede başarının sürekli kılınması için, vatandaşa vergi ödeme bilincinin yerleştirilmesi gerekmektedir. Vergi ödeme bilincinin yerleşmesi için, mükellefin vergi gelirlerinin toplum ve ülke yararı için kullanıldığına kanaat getirmesi gerekir. Ayrıca, verginin adil alındığına olan inanç arttıkça, vergiye karşı direncinde o oranda azalacağı unutulmamalıdır. Bunun için, öncelikle uygulamanın bu kanaat ve inancın yerleşmesine katkı yapacak yönde olması, daha sonra da bu uygulamanın kamuoyuna iyi anlatılması gerekmektedir. Bu noktada vergi denetim sistemine büyük bir görev ve sorumluluk düşmektedir.³⁴ Zira yapılacak denetimlerin yol gösterici olması ve rehberlik faaliyeti yürütülmesi, vergi ödeme bilincinin artmasında oldukça önemli bir fonksiyonu icra etmektedir.

SONUÇ

Kayıtdışı ekonomi, iktisadi faaliyetlerden

vergi idaresinin bilgisi dışında bırakılan ve vergi kaçırma amacı olan tüm faaliyetlerdir. Kayıtdışı ekonomide vergi kayıpları önemli bir büyüklüğe sahiptir. Bu kayıpların önüne geçilmesinde en önemli araçların başında vergi denetimi gelir. Bu bakımdan vergi denetimi, idarenin hem kendisinin hem de vergi mükelleflerinin vergi uygulamasına uyup uymadıklarını tespit ve kontrol edilmesine yönelik bir fonksiyon icra eder.

Kayıtdışı ekonomi ve vergi denetimi birbirleriyle ilişkili kavramlardır. Vergi denetimin varlığı, mükellefleri kanunlara uygun hareket etmeye zorlayarak, kayıtdışılığı azaltma fonksiyonunu icra etmektedir. Etkili bir vergi denetiminin olduğu ülkelerde kayıtdışı ekonomi en az seviyeye indirilebilir. Vergi denetiminin etkinliğinin azaldığı ve yeterli fonksiyon icra edemediği durumlarda ekonomideki kayıtdışılığın aynı oranda artma ihtimali yükselmektedir.

Vergi denetimleri, cezalandırma amacından çok bilinçlendirme ve eğitime yönelik yapıldığı takdirde kayıtdışı ekonomiyle mücadelede önemli katkılar sunabilir. Kayıtdışı ekonomiyle mücadelede başarının sürekli kılınması için, vatandaşa vergi ödeme bilincinin yerleştirilmesi gerekmektedir. Denetimlerin bir fonksiyonu da bu bilincin yerleştirilmesi ve hem idareye hem de mükelleflere rehberlik hizmeti sunulmasıdır.

Teknolojik gelişmelerin ve bilgi akışının baş döndürücü bir hızla yaşandığı günümüz toplumlarında vergi denetimi, sadece denetim elemanlarının yerine getireceği bir görev olarak kabul edilmemeli, toplumun tüm aktörleri denetim sürecinin bir parçası olarak hareket etmelidir. Kurumlar arası işbirliği sağlanarak kayıp ve kaçakların önüne hızlı bir şekilde geçilmeli, ekonomik sistemdeki yeni açılımlara karşı etkili mevzuat düzenlemeleri yapılmalı ve kayıtdışı ekonomik

³³ Yusuf Kıldış, (2007), Türk Vergi Sisteminde Vergiden Kaçınma, Vergi Dünyası, Sayı: 309, s.124.

³⁴ N. Gökmen, A. Güleç, (2001), Gelir İdaresi ve Vergi Denetiminde Etkinlik ve Verimlilik Nasıl Sağlanır, Vergi Dünyası, Haziran, Sayı: 238, s.103.

faaliyetlerin önlenmesinde vatandaş desteği sağlanmalıdır.

KAYNAKÇA

- ACAR, İ. A., MERTER, M. (2004), Türkiye'de 1990 Sonrası Dönemde Vergi Denetimi ve Vergi Denetiminde Etkinlik Sorunu, Maliye Dergisi, S.147.
- AKDENİZ, M. (2010), Kayıtdışı Ekonominin Önlenmesinde Vergi Denetiminin Önemi ve Çözüm Önerileri, Niğde Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi.
- ALTUĞ, O. (1999), Kayıtdışı Ekonominin Boyutları, Erciyes Üniversitesi İİBF Dergisi, Sayı:15.
- ASLANOĞLU, S. (2008), Türkiye'de Kayıtdışı Ekonomi ve Kayıtdışı Ekonomiyi Azaltmaya Yönelik Çözüm Önerileri, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı:39.
- AYDEMİR, Ş. (1995), Kayıt Dışı Ekonomi Üzerine (I), Vergi Dünyası Dergisi, Sayı: 161.
- AYDIN, M. B. (2006), Türkiye'de Kayıtdışı Ekonomide Vergi Denetiminin Önemi 2002-2007, İstanbul, Vergi Denetmenleri Derneği Yayını.
- BAYTAR, Y. (2006), Kayıtdışı Ekonomi ile Mücadelede Dikey Denetim Yöntemi, Çukurova Üniversitesi Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Adana.
- BİLEN, A. (2008), Kayıtdışı Ekonomiyi Önlemede Muhasebe Meslek Mensuplarının Rolü ve Bir Anket Çalışması: Doğu Anadolu Bölgesi Örneği, Muhasebe ve Denetime Bakış, Ocak Sayısı, Sayı: 24.
- BÜYÜKKOÇ, Ö. M. (2017), Türkiye'de Vergi Denetiminin Kayıt Dışı Ekonomi Üzerindeki Etkisi, İstanbul Ticaret Üniversitesi Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi.
- DERDİYOK, T. (1993), Türkiye'nin Kayıtdışı Ekonomisinin Tahmini, Türkiye İktisat Dergisi, Sayı:14.
- GÖKMEN, N., GÜLEÇ, A. (2001), Gelir İdaresi ve Vergi Denetiminde Etkinlik ve Verimlilik Nasıl Sağlanır, Vergi Dünyası, Hazine, Sayı: 238.
- GÜCENME, Ü. (2004), Kayıtdışı Ekonomi ile Mücadele ve Vergi Denetiminin Yeniden Yapılandırılması, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı: 23.
- KANLI, M. (2007), Dolaylı Vergiler ve Kayıtdışı Ekonomi, Marmara Üniversitesi Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul.
- KARAKOÇ, Y. (2004), Hukuki Nedenlerden Kaynaklanan Vergi Kayıp ve Kaçakları (Düzenleme-Uygulama-Yargılama), 19. Türkiye Maliye Sempozyumu, Antalya.
- KILDİŞ, Y. (2007), Türk Vergi Sisteminde Vergiden Kaçınma, Vergi Dünyası, Sayı: 309.
- ŞAAN, A. (2008), Türkiye'de Vergi Kaçakçılığının Önlenmesinde Vergi Denetiminin Etkinliği, Edirne Trakya Üniversitesi Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi.
- ŞAPÇI, O. (2006), Türkiye'de Kayıtdışı Ekonomi ve Türkiye Ekonomisindeki Büyüklüğünün Tahmin Edilmesi (1980-2005 Dönemi Analizi), Dokuz Eylül Üniversitesi Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İzmir, s.1-2.
- ŞEKER, H. N. (1994), Hukuksal Yapısıyla Vergi İncelemesi, Beta Basım Yayım Dağıtım, İstanbul.
- FAZIL T., ÇELİKKAYA, A. (2007), Vergi Denetimi (2. Baskı), Ankara, Seçkin Yayınları, s.47.
- TAŞ, F. (2007), Vergi Mükelleflerinin Kayıt Düzenine İlişkin Ödevleri, Maliye Dergisi, Sayı: 152.
- TAŞKIN, Y. (2010), Vergi Aflarının Hukuki Niteliği ve Gerekçeleri, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, Sayı: 2.
- US, V. (2004), Kayıtdışı Ekonomi Tahmini Yöntem Önerisi: Türkiye Örneği, Türk Ekonomi Kurumu.

- UTKUSEVEN, A, GÖKBUNAR, A. (2005), Geçici Ekonomilerinde Vergi İdaresinin Yeniden Yapılandırılması Üzerine”, Akademik Bakış, Uluslararası Hakemli Sosyal Bilimler E-Dergisi, Sayı:6.
- ÜNLÜ, U. (2014), Türkiye’de Teftiş Mekanizması ve Kurumsallaşması, Adalet Yayınevi.
- YARAŞLI, G. O. (2005), Türkiye’de Vergi Reformu, Başbakanlık Basımevi, Ankara.
- YURDAKUL, F. (2014), Almanya’da Kayıt Dışı İstihdamla Mücadele Politikaları ve Uygulamalarının Yabancı İşgücüne Etkilerinin Değerlendirilmesi, Çalışma Ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı, Yurtdışı İşçi Hizmetleri Uzmanlık Yeterlilik Tezi.